

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. NIAL FENNELLY  
presentadas el 14 de diciembre de 1995 \*

1. ¿Cómo debe definirse el concepto de «terreno edificable» a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»)? La Sexta Directiva IVA exime del pago del impuesto las ventas de terrenos, pero los terrenos edificables constituyen una excepción. Un gran número de reclamaciones de devolución del IVA recaudado por las autoridades locales de los Países Bajos por la venta de terrenos ha dado lugar a la presente petición de decisión prejudicial, planteada por el Gerechtshof te Leeuwarden. Al parecer, éste es un caso tipo.<sup>1</sup> Como los tribunales neerlandeses han tenido que aplicar un criterio anterior de terreno transformado, ante la falta de una definición legal o formal de otro tipo, se pide al Tribunal de Justicia que responda a una serie de cuestiones sobre la interpretación del concepto de «terreno edificable».

## I. Legislación aplicable

### *Disposiciones comunitarias*

2. La base del sistema comunitario del IVA es la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de

17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme<sup>2</sup> (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). El artículo 13 es el primer artículo de la Sexta Directiva que versa sobre las exenciones. Contempla las exenciones que los Estados miembros deben aplicar dentro de sus territorios. La letra h) del punto B del artículo 13 establece:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

h) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 3 del artículo 4.»

\* Lengua original: inglés.

1 — Así lo describió en la vista el representante del Gemeente Emmen quien señaló que se habían presentado mil setecientas reclamaciones sólo contra su cliente en relación con el IVA recaudado por la entrega de terrenos edificables. Este procedimiento prejudicial no surge de una de las citadas reclamaciones sino de un intento del Gemeente Emmen de clarificar la situación del IVA, a través de dichas reclamaciones, por medio de un procedimiento de apelación.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3. La principal finalidad del apartado 3 del artículo 4 es facultar a los Estados miembros para, según su criterio, considerar también como «sujetos pasivos» a quienes realicen «de modo ocasional» una entrega de edificios [letra a) del apartado 3 del artículo 4]<sup>3</sup> y «la entrega de terrenos edificables» [letra b) del apartado 3 del artículo 4]. Sólo la definición de «terrenos edificables», contenida en esta última disposición, adoptada a los efectos de la letra h) del punto B del artículo 13, es pertinente en el presente asunto:

Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «Ley de 1968») establece:

«1. Quedarán exentas, en las condiciones que fije la autoridad<sup>5</sup> mediante disposición administrativa de carácter general:

a) la entrega de bienes inmuebles, a excepción de:

«Serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.»

1.º la entrega de un bien inmueble transformado realizada antes o, como máximo, dos años después de la primera ocupación del citado bien.»

#### *Disposiciones nacionales*

4. El n.º 1 de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Wet op de omzetbelasting de 1968<sup>4</sup> (Ley relativa al Impuesto sobre el

5. Según el artículo 3 de la Uitvoeringsbesluit omzetbelasting (Decisión de aplicación de la Ley de 1968), de 30 de agosto de 1968,<sup>6</sup> los organismos de Derecho público, como el Gemeente Emmen [municipio de Emmen], deben considerarse sujetos pasivos en la medida en que realicen operaciones de transmisión o de entrega de parcelas. De conformidad con la Wet op Belastingen van

3 — La letra a) del apartado 3 del artículo 4 define el concepto de edificio como «toda construcción incorporada al suelo»; véase la sentencia de 8 de julio de 1986, Kerrut (73/85, Rec. p. 2219).

4 — Staatsblad 1968, p. 329.

5 — Este referencia alude al Secretary of State for Finance.

6 — Staatscourant 1968, p. 169. Esta inclusión está permitida por el apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva; el Gemeente Emmen no está, por consiguiente, excluido con arreglo al apartado 5 del artículo 4.

Rechtsverkeer (Ley sobre el impuesto sobre transmisiones patrimoniales),<sup>7</sup> en los supuestos en que el IVA es aplicable, no existe sujeción al impuesto sobre transmisiones.

## II. Hechos y procedimiento

6. En junio de 1992, el Gemeente Emmen, parte apelante del procedimiento principal (en lo sucesivo, «apelante»), entregó ocho terrenos no edificados a un precio que incluía el importe del IVA. En el momento de la declaración del impuesto computó y abonó un importe total de 67.542 HFL en concepto de IVA por las citadas entregas. Con el consentimiento escrito del inspector de Hacienda competente, el apelante interpuso un recurso de apelación en el que impugnaba la obligación de pagar la citada suma al Belastingdienst Grote Ondernemingen, apelado del procedimiento principal (en lo sucesivo, «apelado»). Las parcelas de que se trata habían sido calificadas previamente de agrícolas, pero fueron recalificadas como terrenos destinados a la construcción antes de su transmisión y, por orden del apelante, se inició la ejecución de un plan de urbanización consistente, *inter alia*, en la instalación de tuberías para el suministro de servicios, excavación de cunetas e instalación de una red de alcantarillado y otras obras.<sup>8</sup>

7. El litigio se sometió al Gerechtshof te Leeuwarden (tribunal de apelación regional de Leeuwarden; en lo sucesivo, «órgano jurisdiccional nacional»). La principal cuestión debatida entre apelante y apelado era si las ocho parcelas debían considerarse «terrenos transformados» (vervaardigde onroerende zaken) con arreglo a la Ley de 1968. El apelante alegó ante el órgano jurisdiccional nacional que las obras realizadas no convertían a las parcelas en bienes inmuebles transformados y que, por consiguiente, no debía pagarse IVA. El apelado alegó que, bien porque en cada parcela se habían instalado servicios bien porque se habían realizado obras de transformación, las parcelas habían sido calificadas correctamente como bienes inmuebles transformados y estaban, por lo tanto, sujetas al IVA.

8. El órgano jurisdiccional nacional explica en su resolución de remisión que, a efectos de la aplicación de la Sexta Directiva, los Países Bajos optaron por adaptar el concepto de «bien inmueble transformado» (vervaardigd onroerend goed), utilizado ya en la Ley de 1968, y aplicarlo a la entrega de terrenos, presuntamente en ejecución de la Sexta Directiva. El resultado fue que la exención del IVA a la «entrega de terrenos» prevista en la Sexta Directiva era aplicable en los Países Bajos, salvo cuando la finca podía considerarse como transformada a efectos de la Ley de 1968. El tribunal nacional se remite a una sentencia del Hoge Raad (Tribunal Supremo de los Países Bajos), de 21 de noviembre de 1990<sup>9</sup> (en lo sucesivo, «Resolución de 1990»), según la cual, a efectos de la aplicación de la legislación neerlandesa, sólo debe

7 — Staatsblad 1970, p. 611. El tipo de Impuesto sobre Transmisiones, fijado en un 6 %, sería más ventajoso que el IVA para las personas exentas que adquieren dicho terreno ya que, al contrario que las personas sujetas al impuesto, no pueden deducir dicho IVA del IVA adeudado por ellos por otras transacciones sujetas al impuesto.

8 — Para más información véase, a este respecto, el punto 50 *infra*.

9 — *Sint-Oedenrode*; 21 de noviembre de 1990, BNB 1991/19.

entenderse por «terreno edificable» (*bouwterrein*) el «terreno urbanizado» (*bouwrijp gemaakte terreinen*).<sup>10</sup> El órgano jurisdiccional nacional declara que el Hoge Raad se basó en una sentencia anterior, dictada el 12 de marzo de 1980 (en lo sucesivo, «Resolución de 1980»), en la que se interpretaba restrictivamente este concepto.<sup>11</sup>

9. El tribunal nacional considera que la Resolución de 1980 versa sobre asuntos (es decir, hechos) anteriores al momento en que se adaptó la legislación neerlandesa a la Sexta Directiva. Observa, además, que, como las excepciones a las disposiciones de exención de la Sexta Directiva no deben interpretarse en sentido estricto, la Resolución de 1980 no sirve ya para interpretar el concepto de «terreno urbanizado».<sup>12</sup> Opina, por consi-

guiente, que ante la inexistencia de una definición más precisa del concepto de «terreno edificable» en la normativa neerlandesa, hay que recurrir a la letra h) del punto B del artículo 13 en relación con la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva para conocer el significado de la expresión «terreno urbanizado».

10. Habida cuenta de que este enfoque requiere una interpretación del Derecho comunitario, el órgano jurisdiccional nacional decidió plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«I. a) ¿Debe entenderse por “terrenos urbanizados”, con arreglo a la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Directiva, los terrenos cuyo suelo ha sido objeto de transformación y/o en beneficio de los cuales se han realizado obras de infraestructura que redundan exclusivamente en provecho de los mismos?

b) ¿Cabe hablar de “terrenos urbanizados”, habida cuenta de que deben interpretarse en sentido amplio las excepciones a las disposiciones de exención, en caso de que los terrenos estén comprendidos en un plan de urbanización, como se ha dicho en el punto 2.3,<sup>13</sup> en los cuales, antes de

10 — Resulta de la resolución de remisión que tanto las autoridades neerlandesas como los tribunales que interpretan la Ley de 1968 a la luz de la Sexta Directiva han considerado procedente excluir los terrenos no urbanizados del concepto de «terreno edificable».

11 — Gemeente Loon op Zand; 12 de marzo de 1980, BNB 1980/128, en la que, informo al Tribunal de Justicia, el Hoge Raad decidió que el concepto de terreno transformado debía entenderse únicamente en el sentido de un terreno en el que se han realizado obras de infraestructura que redundan exclusivamente en provecho del mismo. En sus observaciones escritas, la Comisión alude a la Resolución n.º 280-19 756, adoptada en 1981 (BTW-51) por el Minister van Financiën de los Países Bajos, en la que se instaba a las autoridades neerlandesas competentes a adoptar una interpretación amplia del concepto de «terreno transformado», según la cual el suministro de servicios en las proximidades del terreno bastaría para considerarlo como comprendido en el ámbito del sistema del IVA. La interpretación más restrictiva del terreno que puede someterse al IVA, confirmada por el Hoge Raad en la Resolución de 1990, condujo a la revocación de la Resolución antes citada y a la presentación de varias demandas de devolución del IVA presentadas por compradores afectados por la aplicación de la interpretación contenida en esta Resolución.

12 — Debe señalarse que el órgano jurisdiccional nacional emplea también la expresión «*bouwrijp gemaakte grond*», si bien la alternancia en el uso de las palabras «*terrein*» y «*grond*» no parece tener ninguna importancia ya que ambas aluden a la idea de trozo (o parcela) de tierra o terreno.

13 — Citado en el punto 50 de las presentes conclusiones.

la entrega y de la primera ocupación, se hayan realizado obras de infraestructura, tales como:

la cuestión I. b), se convierte en terreno urbanizado por el hecho de que se realicen una o varias de las obras mencionadas a continuación en las letras a) a f)?

— cavar cunetas, instalar una red de alcantarillado y construir calles (que sirven para la realización de las obras de construcción);

a) La instalación de servicios públicos dentro de los límites del terreno.

— instalar servicios públicos, tal como se describe en el punto 2.3?  
[ 14]

b) La conexión de una toma de agua y una prolongación del colector hasta el terreno o incluso dentro de los límites de éste, así como la conexión del terreno a la prolongación del colector.

II. En caso de respuesta afirmativa a la cuestión I. a) ¿deben cumplirse los dos requisitos formulados en la misma?

c) La colocación de una boca de alcantarilla en el colector, en provecho del terreno.

¿Un terreno comprendido en un plan de urbanización y para el que se han realizado las obras de infraestructura mencionadas en

d) La elevación del terreno con tierra.

14 — Los servicios de referencia incluyen el suministro por parte de las empresas de servicios públicos, de telecomunicaciones, gas, agua y electricidad, la instalación de la antena de televisión que implica normalmente la apertura de zanjas, el tendido de tuberías, de cables, o de ambos, y el relleno de las citadas zanjas. Se deduce claramente de la resolución de remisión que el órgano jurisdiccional nacional no ha querido destacar la diferente importancia de las obras realizadas en cada una de las ocho parcelas de terreno de que se trata en el procedimiento principal.

e) La instalación de tuberías de drenaje en el marco del plan de urbanización, pero fuera de los límites del terreno.

- f) El relleno con tierra de una zanja situada dentro de los límites del terreno.» adaptar su régimen anterior del Impuesto sobre el Valor Añadido para ajustarse al sistema establecido por la Sexta Directiva a partir del 1 de enero de 1979.<sup>15</sup>

### III. Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

11. De acuerdo con lo previsto en el artículo 20 del Estatuto del Tribunal de Justicia, el apelante, el Gobierno neerlandés y la Comisión presentaron observaciones escritas y comparecieron en la vista. Sus alegaciones pueden resumirse como sigue.

#### *El apelante*

12. Según el apelante, el problema que suscitan las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional es el de en qué circunstancias puede imponerse el IVA a la transmisión de una parcela de terreno no edificada en el momento de la venta, pero que está destinada a la construcción. El apelante sostiene que con su decisión de no definir el concepto de «terreno edificable», como exige la letra b) del apartado 3 del artículo 4, los Países Bajos no adaptaron correctamente su Derecho interno a la Sexta Directiva. En apoyo de esta alegación, se remite al artículo 1, el cual obliga a los Estados miembros a

13. Según el apelante, la referencia hecha en la Ley de 1968 a la entrega de un «bien inmueble transformado» no describe debidamente el concepto de «terreno edificable». <sup>16</sup> Antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, la interpretación de este concepto se regía (al menos a nivel administrativo) por una circular ministerial según la cual las entregas de terrenos estaban sujetas al IVA siempre que éstos hubieran sido «desbrozados» o «urbanizados» (ontgonnen o bouwrijp gemaakt). <sup>17</sup> Se entendía por terrenos urbanizados no sólo aquellos que habían sido propiamente urbanizados, sino también los terrenos que habían sido transformados (por ejemplo, mediante la construcción de calles) y preparados para la construcción. Según el apelante, esta interpretación de los

15 — El apartado 4 del artículo 28 de la Sexta Directiva preveía inicialmente (para, a la sazón, los nueve Estados miembros) el 1 de enero de 1978 como la fecha a partir de la cual comenzaba a regir el nuevo sistema, al menos de modo transitorio. Esta fecha fue pospuesta para todos aquellos Estados miembros, salvo Bélgica y el Reino Unido, hasta el 1 de enero de 1979 debido a la adopción de la Directiva 78/583/CEE del Consejo, de 26 de junio de 1978, Novena Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO L 194, p. 16; EE 09/01, p. 102).

16 — En la vista, el apelante, no sin reiterar que, a su juicio, los Países Bajos no habían introducido en su Derecho interno la exención a los bienes inmuebles distintos de los terrenos edificables exigida por la letra h) del punto B del artículo 13, alegó expresamente que la adaptación del concepto de terreno transformado no podía considerarse como una adaptación adecuada de la exención de que se trata. Los Países Bajos deberían haber definido el concepto de «terreno edificable» con vistas a alcanzar el objetivo comunitario que subyace a dicha exención.

17 — Aunque no se precisa, ésta podía ser una referencia a la Resolución n° 280-19 756, *loc. cit.*, nota 11.

terrenos que debían estar sujetos al IVA fue adoptada expresamente tras la entrada en vigor de la Sexta Directiva.<sup>18</sup>

14. El apelante mantiene que, dada la inseguridad jurídica provocada por la falta de una adaptación específica del Derecho interno a la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva, el tribunal nacional acertó al estimar necesario recurrir al Derecho comunitario para saber lo que debía entenderse por terreno edificable. Según el apelante, para que un terreno pueda considerarse urbanizado, el solar debe destinarse a la construcción de uno o más edificios. Alega que para poder definir el concepto de «terreno edificable» la disposición exige una definición clara del concepto de «terreno urbanizado» que permita diferenciarlo del concepto de «terreno no urbanizado» contenido en el mismo apartado. Aduce, en consecuencia, que no debería aplicarse el IVA a todos los terrenos no edificados destinados a la construcción. En particular, los terrenos no edificados no deberían considerarse «terrenos edificables» a efectos de la letra b) del apartado 3 del artículo 4, a menos que se destinen a la construcción de uno o más edificios y hayan sido urbanizados mediante la realización de obras importantes en el propio terreno.

15. En apoyo de esta tesis se basa, por analogía, en la definición de «entrega»<sup>19</sup> (levelling) contenida en la Sexta Directiva que los Estados miembros pueden considerar, con arreglo a lo previsto en la letra b) del apartado 5 del artículo 5 de la Directiva en el sentido de que incluye «[...] la entrega de ciertas obras en inmuebles».<sup>20</sup> El apelante mantiene que el hecho de que en la letra b) del apartado 3 del artículo 4 se emplee la expresión «terrenos urbanizados» junto al término «terrenos no urbanizados» implica que para que un terreno pueda ser calificado de «terreno edificable», la persona que entrega las parcelas de que se trata debe haber realizado en ellas determinadas obras. Alude a la interpretación de la letra b) del apartado 5 del artículo 5 adoptada por el Tribunal de Justicia en su sentencia Van Dijk's Boekhuis.<sup>21</sup> Por consiguiente, para que sea posible la transmisión de un terreno edificable, el transmitente debe haber realizado en él obras que, en relación con el estado original del terreno, hayan alterado su naturaleza. Así pues, el apelante aduce que debe haberse realizado una transformación «sustancial»; la ejecución de obras de carácter general en los alrededores inmediatos del terreno de que se trata, como la instalación de una red de alcantarillado, no constituye una modificación sustancial a estos efectos.

16. El apelante reconoce que, si el Tribunal de Justicia considerara suficiente el mero cambio de uso al que se destina el terreno

18 — Se alude a una nota del acta de la Segunda Cámara del Parlamento neerlandés de la sesión de 1977/1978, 14 887, pp. 20 y 21, en la que la libertad concedida a los Estados miembros para interpretar el concepto de «terreno edificable» fue considerada, aparentemente, en el sentido de que permitía el mantenimiento del sistema neerlandés subsistente.

19 — Según el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva, se entiende por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

20 — El artículo 5 es la primera de las dos disposiciones de la Sexta Directiva que versa sobre «Hechos imposables» y se refiere a la tributación de la «entrega de bienes».

21 — Sentencia de 14 de mayo de 1985 (139/84, Rec. p.1405). Véase el punto 46 de las presentes conclusiones.

para convertirlo en «terreno edificable» a los efectos de la Sexta Directiva, incluso aquellos actos físicamente alejados del terreno en sí, como la obtención de la licencia de obras, podrían bastar para poder considerarlo un terreno urbanizado. En consecuencia, solicita al Tribunal de Justicia que indique explícitamente la importancia que deben tener las obras (significativa o mínima) para que el terreno pueda considerarse «terreno edificable». Desde este punto de vista, el terreno no puede considerarse terreno edificable si no cumple los siguientes requisitos: a) que esté destinado a la construcción de un edificio, y b) que ya haya sido objeto de modificaciones *sustanciales* (el subrayado es del apelante).

### *El Gobierno neerlandés*

17. La principal observación del Gobierno neerlandés consiste, esencialmente, en que la determinación del alcance del concepto de «terreno edificable» contenido en la Sexta Directiva depende exclusivamente de cómo la haya interpretado el legislador neerlandés, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 189 del Tratado, según el cual la Directiva obliga a los Estados miembros únicamente en cuanto al resultado que deba conseguirse. Por consiguiente, según el Gobierno neerlandés, al plantear su petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional nacional pasó por alto la redacción expresa de la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva que deja la definición de dicho concepto a la discrecionalidad de los Estados miembros. En la vista, el Gobierno sostuvo que decidir que el

concepto de «terreno edificable» podía circunscribirse al concepto de terreno urbanizado entraba dentro de la facultad discrecional conferida a los Estados miembros por la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva.<sup>22</sup>

18. En los Países Bajos, la disposición legal aplicable es el n° 1 de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Ley de 1968. El punto de referencia para interpretar la citada disposición parece ser la Resolución de 1990 del Hoge Raad en la que, a la luz del concepto de «terreno edificable» contenido en la Sexta Directiva, se interpretó el concepto de bien transformado en el sentido de que comprendía sólo los terrenos urbanizados, es decir, aquellos en los que se habían realizado obras o instalaciones que redundan exclusivamente en provecho de los mismos. El Gobierno neerlandés alega que esta definición libera al Derecho nacional de la obligación de definir el concepto de «terreno edificable» impuesta a los Países Bajos por la Sexta Directiva.<sup>23</sup> Según el Gobierno, la definición del Hoge Raad comprende tan sólo los terrenos en que se han realizado las obras de infraestructura necesarias para la construcción. Por consiguiente, mantiene que debería responderse a las cuestiones planteadas en los siguientes términos: i) cuestión I. a), afirmativamente, y cuestión I. b),

22 — En respuesta a una pregunta formulada durante la vista, el Gobierno neerlandés confirmó que en los Países Bajos tanto los terrenos no urbanizados como los no edificados están exentos del pago del IVA.

23 — Este aserto es sustentado por la remisión al texto de la Resolución en la que el Hoge Raad parece insinuar que su interpretación era conforme con la Sexta Directiva, y porque la situación fáctica discutida se refería a hechos acaecidos en 1985, es decir, tras la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

negativamente; ii) cuestión II, con el propósito de evitar que los requisitos sean acumulativos, si se cumple al menos uno de ellos, el terreno de que se trate puede calificarse de «urbanizado».

*La Comisión*

20. La Comisión sostiene que para responder a la cuestión central de qué constituye «terreno edificable» a efectos del IVA, deben tenerse en cuenta varios factores: <sup>26</sup>

19. El Gobierno neerlandés reconoce, sin embargo, que el alcance de la facultad discrecional conferida a los Estados miembros para definir el concepto de «terreno edificable» no es ilimitado. <sup>24</sup> Así pues, admite que los principios generales de interpretación, en especial el que exige una interpretación amplia de las excepciones a los supuestos de exención, son aplicables y limitan el alcance de la discrecionalidad de los Estados miembros. No obstante, considera que la interpretación del Hoge Raad satisface totalmente la citada exigencia y observa que el tribunal nacional debería buscar la respuesta a sus cuestiones en los criterios consagrados en la Resolución de 1990. <sup>25</sup>

i) el mantenimiento de la neutralidad fiscal de conformidad con la cual la sujeción al IVA debería determinarse en función de criterios objetivos capaces de proporcionar a las personas afectadas un grado suficiente de seguridad jurídica en relación con sus eventuales obligaciones;

ii) la exigencia de interpretar los supuestos de exención del IVA en sentido estricto <sup>27</sup> y la correspondiente obligación de realizar una interpretación amplia de cualquier excepción a estos supuestos de exención; <sup>28</sup>

iii) el reconocimiento de que los Estados miembros tienen la obligación de definir

24 — En la vista, el Gobierno neerlandés admitió que la política de eximir del pago del IVA a los terrenos que no sean terrenos edificables era un objetivo de la Comunidad consistente en un interés comunitario en que el concepto de «terreno edificable» sea definido de conformidad con la letra b) del apartado 3 del artículo 4.

25 — La interpretación de la misma disposición nacional dio lugar a que en la vista, la defensa del apelante y el Agente de la Comisión citaran una resolución más reciente del Hoge Raad relativa a los «bulbos de flores» (bloembollenarrest), de 7 de diciembre de 1994, BNB 1995/87. Este asunto parecía tratar de la transmisión de lo que había sido terreno de pasto antes de ser urbanizado con el propósito de cultivar tulipanes. Consta al Tribunal de Justicia que el Hoge Raad consideró que dicha urbanización convertía al terreno en un bien inmueble transformado a efectos de la Ley de 1968. La defensa del apelante alegó, basándose en el apartado 54 de la resolución, que el Hoge Raad consideraba que el n.º 1 de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Ley de 1968 no era conforme con la letra h) del punto B del artículo 13 en relación con la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva.

26 — En la vista, el Gobierno neerlandés confirmó los dos primeros factores señalados por la Comisión.

27 — La Comisión cita, a modo de ejemplo de la aplicabilidad de este principio en el contexto de los puntos A y B del artículo 13 de la Sexta Directiva, las sentencias de 15 de junio de 1989 Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737), apartados 12 y 13, y de 27 de octubre de 1993, Muys' en De Winter's Bouw-en Aannemingsbedrijf (C-281/91, Rec. p. I-5405), apartado 13.

28 — La Comisión cita la sentencia de 13 de julio de 1989, Henriksen (173/88, Rec. p. 2763), apartado 12.

el concepto de «terreno edificable» y que deben ejercer su competencia inspirándose en los criterios indicados en los apartados i) y ii).<sup>29</sup>

El principio que subyace en la Sexta Directiva es que cualquier operación económica realizada por un sujeto pasivo dentro de un Estado miembro debería estar sujeta al pago del IVA. Por eso, si bien los Estados miembros tienen libertad para definir el concepto de «terreno edificable», esa libertad no es ilimitada. La Comisión alega, por consiguiente, que es necesario elaborar un punto de vista objetivo para definir el concepto de «terreno edificable».

21. La Comisión aduce que el criterio decisivo es que el terreno se destine a la construcción. No es posible considerar la urbanización de éste como el factor decisivo ya que el texto de la letra b) del apartado 3 del artículo 4 alude tanto a los terrenos urbanizados como a los no urbanizados.<sup>30</sup> La cuestión crucial es si una parcela de terreno está destinada a ser terreno edificable. La intención de las partes, que es subjetiva, en el momento de la operación no puede ser decisiva. La Comisión considera que el factor determinante es la adquisición del derecho a construir en el terreno, bien a través de un plan

de urbanización o mediante la obtención de una licencia de obras individual.<sup>31</sup> Por el contrario, un parcela de terreno en la que se han realizado las obras de infraestructura necesarias para la construcción no constituye necesariamente un terreno edificable, en especial cuando, por la razón que fuere, no existe todavía licencia de obras.

22. La Comisión observa, en penúltimo lugar, que sólo la adopción de este enfoque objetivo evita discusiones sin sentido sobre qué tipo de obras deben considerarse suficientes para convertir al terreno en un terreno edificable.<sup>32</sup> Para demostrar su tesis, cita la lista de operaciones contenidas en la segunda cuestión del órgano jurisdiccional nacional. Corresponde a cada Estado miembro determinar exhaustivamente, con arreglo a la facultad discrecional conferida por la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva, los actos de Derecho público que determinan si un comprador tiene derecho a construir en un solar y, por consiguiente, si éste es terreno edificable.

23. Por último, la Comisión da su opinión sobre los posibles efectos de este enfoque.

29 — La Comisión declara expresamente que las observaciones que presenta en el presente asunto no obstan a la postura que pueda adoptar en última instancia respecto de las dos denuncias formuladas en nombre de ciento sesenta y nueve municipios neerlandeses y presentadas ante la Comisión el 26 de marzo de 1994, relativas al incumplimiento por parte de los Países Bajos de la obligación de definir formalmente en el Derecho interno el concepto de «terreno edificable».

30 — Respondiendo a la pregunta formulada durante la vista, la Comisión alegó que, cuando los Estados miembros ejercen la facultad discrecional que les confiere la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva, no pueden excluir totalmente a los terrenos no urbanizados de su definición de «terreno edificable».

31 — En respuesta a una pregunta formulada durante la vista, la Comisión se negó a adoptar exclusivamente como criterio decisivo el plan de urbanización por temor a que pudiera haber Estados miembros que exigen determinadas licencias de obras antes de destinar el terreno para fines de construcción.

32 — Durante la vista, la Comisión alegó que otra ventaja de este criterio objetivo era que reflejaba de manera más exacta la realidad económica. Urbanizar o destinar un terreno a la construcción aumenta su valor de mercado precisamente por el potencial económico que aporta al terreno.

Habida cuenta de la falta de armonización del concepto de «terreno edificable», reconoce que las consecuencias no serían las mismas en toda la Comunidad. En los Países Bajos, por ejemplo, el efecto sería la ampliación de las categorías de operaciones sujetas al impuesto. Por lo que se refiere a las partes implicadas en una operación concreta, la Comisión sólo prevé consecuencias negativas para los compradores particulares (no sujetos al impuesto) que, al no figurar en el registro de contribuyentes del IVA, no pueden deducir el importe del IVA incluido en el precio satisfecho por la entrega del terreno del IVA que deben pagar por sus propias entregas de bienes o prestación de servicios.<sup>33</sup>

cas importantes, algunas de las cuales me han llevado más allá de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia. En particular, estimo que debo considerar las consecuencias de la situación poco frecuente creada por la interpretación que los tribunales de los Países Bajos han hecho de un concepto legal preexistente, que se presta poco a recoger la línea divisoria entre terreno exento y terreno edificable no exento trazada en la Sexta Directiva.

i) La excepción transitoria

#### IV. Examen de las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia

##### *Cuestiones preliminares*

24. El contexto jurídico y fáctico que rodea a esta petición de decisión prejudicial suscita, en mi opinión, una serie de cuestiones jurídi-

25. Según el apelante, los Países Bajos no han adaptado correctamente el Derecho interno a la Sexta Directiva al no haber elaborado una definición del concepto de terreno edificable. Una acusación similar parece subyacer a la denuncia formal ya presentada a la Comisión por numerosos municipios neerlandeses.<sup>34</sup> Es cierto que los Países Bajos no han promulgado una nueva Ley que defina el concepto de «terreno edificable» a efectos de la aplicación de la Sexta Directiva. Además, la adaptación de la Ley anterior llevada a cabo por los tribunales neerlandeses ha determinado la no sujeción al IVA de la venta de terrenos edificables no urbanizados. En mi opinión, antes de consi-

33 — La Comisión señala, sin embargo, que los vendedores de terrenos edificables suelen ser organismos de Derecho público o empresas privadas mientras que, por regla general, los compradores son promotores inmobiliarios, y que tanto los unos como los otros son sujetos pasivos y pueden bien deducir el IVA recibido a la entrega de los citados terrenos del IVA adeudado por ellas o, en el caso de los compradores, repercutir el IVA pagado en el momento de la compra a sus clientes en la reventa de los terrenos.

34 — Véase la nota 29 *supra*.

derar este punto, procede averiguar si los Países Bajos están efectivamente obligados a elaborar esta definición.

26. Me desviaré brevemente del tema para llamar la atención sobre una importante restricción de esta eventual obligación, que no ha sido evocada en el presente asunto. El artículo 28 es el único artículo del Título XVI de la Sexta Directiva que trata de las «Disposiciones transitorias». Su apartado 3 establece que:

«En el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4, los Estados miembros podrán:

[...]

b) continuar dejando exentas las operaciones enumeradas en el Anexo F, en las condiciones vigentes en el Estado miembro.»

El apartado 16 del anexo F de la Sexta Directiva se refiere a las «entregas de edificios y de terrenos indicados en el apartado 3 del

artículo 4». Mientras que el apartado 4 del artículo 28 disponía claramente que el período transitorio duraría inicialmente desde el 1 de enero de 1978 hasta el 31 de diciembre de 1983 para los entonces nueve Estados miembros, obliga, no obstante, al Consejo tanto a reexaminar el funcionamiento de las excepciones enumeradas en el apartado 3, como a resolver por unanimidad, a propuesta de la Comisión, sobre la eventual supresión de algunas o de todas las excepciones aplicables.<sup>35</sup> Al parecer, la política actual del Consejo en lo que se refiere a las operaciones contempladas en el apartado 16 del Anexo F es esperar a la expiración de los actuales acuerdos,<sup>36</sup> que tendrá lugar a finales de 1996, destinados a impulsar la consecución de un sistema definitivo del IVA para el mercado interior.<sup>37</sup>

27. Por consiguiente, en principio los Estados miembros están autorizados por la letra

35 — El Consejo cumple estas obligaciones basándose en informes de la Comisión. La Comisión presentó su primer informe el 17 de enero de 1983 que condujo a la adopción de la Directiva n° 89/465/CEE del Consejo, de 18 de julio de 1989, Decimoctava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Supresión de algunas excepciones previstas en el apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva 77/388/CEE. La Decimoctava Directiva abolió algunas, pero no todas, las excepciones contempladas en el apartado 3 del artículo 28 con efectos de 1 de enero de 1991. Así, por ejemplo, el número de excepciones enumeradas en el Anexo F se redujo de 27 a 14. Además, el artículo 3 de la Decimoctava Directiva preveía, para el 1 de enero de 1991, un nuevo examen de las posibles distorsiones de la competencia derivadas del mantenimiento de las excepciones. El 2 de julio de 1992 se presentó un nuevo informe junto a una propuesta de Directiva destinada a reducir un gran número de las excepciones aún en vigor. Esta no incluía la supresión de las contenidas en el apartado 16 del Anexo F. Véase van Thiel, S: «Transitional Derogations under the Sixth and Eighteenth VAT Directives», *International VAT Monitor*, Abril 1993, p. 2.

36 — Véase la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1).

37 — Véase van Thiel, citado en la nota 35, p. 7.

b) del apartado 3 del artículo 28 a continuar dejando exentas cualquiera de las operaciones enumeradas en el apartado 16 del Anexo F anteriores a la entrada en vigor de la Sexta Directiva.<sup>38</sup> El mantenimiento de las excepciones contempladas en el apartado 3 del artículo 28 refleja los efectos progresivos de la incapacidad del Consejo para acordar una lista común de exenciones en la época en que se adoptó la Sexta Directiva.<sup>39</sup> El alcance de las exenciones previstas en esta disposición debe interpretarse de forma restrictiva, a la luz del objetivo primordial de la Sexta Directiva que es crear una base imponible uniforme para un sistema común del IVA. El primer requisito de esta exención es que debe ser mera continuación de una exención fiscal anterior concedida por la normativa nacional. Como declaró el Tribunal de Justicia en el asunto Kerrutt,<sup>40</sup> la misma formulación de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 «se opone, sin embargo, a la introducción de nuevas exenciones o a la ampliación de exenciones existentes con posterioridad a la fecha

de entrada en vigor de la Directiva» sea por vía legislativa, administrativa o judicial.

28. La exención del IVA a la entrega de terrenos, vigente en virtud de la Ley de 1968 cuando la Sexta Directiva entró en vigor en los Países Bajos, era restringida. Cuando una parcela había sido calificada de «bien inmueble transformado» a efectos de la Ley de 1968, su entrega estaba sujeta al Impuesto sobre el Volumen de Negocios. El Agente de la Comisión alegó en la vista que los Países Bajos nunca aplicaron ni intentaron aplicar ninguna de las excepciones contempladas en la letra b) del apartado 3 del artículo 28. Los Países Bajos tampoco han hecho alegación alguna en este sentido en ninguna fase del procedimiento. En estas circunstancias, los Países Bajos tenían desde el 1 de enero de 1979 la obligación de aplicar la exención prevista en la letra h) del punto B del artículo 13 para las entregas de terrenos distintas a las de los terrenos edificables y la obligación concordante de someter al IVA todas las entregas de terrenos edificables.

38 — El Agente de la Comisión admitió en la vista que algunos Estados miembros podrían estar utilizando esta excepción para justificar la exención del IVA de todas las entregas de terreno. No obstante, señaló acertadamente que los Países Bajos nunca habían intentado hacer lo propio. Van Thiel, *loc. cit.*, antes citado, alega que ocho (de los entonces doce) Estados miembros continuaban (al menos en 1993) dejando total o parcialmente exentas del IVA la entrega de edificios y terrenos edificables anterior a su primera ocupación. Además, según el Acta de adhesión de los tres nuevos Estados miembros, cada uno de éstos puede continuar dejando exentas las citadas entregas: véase el artículo 151 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, de la República de Finlandia y del Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se basa la Unión Europea, así como la letra i) y el segundo inciso de la letra n) del apartado 2 del Capítulo IX de su Anexo XV (DO 1994, C 241, p. 21), modificado por el artículo 2 de la Decisión 95/1/CE, Euratom, CEEA del Consejo, de 1 de enero de 1995 (DO L 1, p. 1). Procede señalar, no obstante, que las excepciones previstas en el apartado 3 del artículo 28 no afectan negativamente al cálculo de los recursos propios de la Comunidad como consecuencia del Reglamento nº 1553/89/CE, Euratom del Consejo, de 29 de mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 155, p. 9). Su artículo 2 establece que las operaciones que los Estados miembros sigan considerando exentas, con arreglo a las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 28, se tendrán en cuenta para la determinación de los recursos IVA.

39 — Véase Farmer and Lylal: red. *EC Tax Law*, Oxford 1994, p. 174.

40 — Véase la nota 3 *supra*, apartado 17 de la sentencia.

## ii) La Sexta Directiva en el Derecho nacional

29. La inexistencia de una aplicación formal, sea por vía legal o reglamentaria, de la obligación prevista en la letra h) del punto B del artículo 13 de definir el concepto de «terreno edificable» a fin de excluirlo de la exención, conectada con la naturaleza bastante inusual de la controversia existente entre las partes

del procedimiento principal en el presente caso, podría suscitar la cuestión del efecto directo. Esta cuestión se ha planteado generalmente bien en el marco de litigios entre Estados miembros, o sus poderes públicos, y personas físicas o jurídicas (el llamado «efecto directo vertical» de las Directivas), bien en litigios entre particulares («efecto directo horizontal»).

30. En este caso, ciertas disposiciones de la Sexta Directiva, si bien no el principio del efecto directo, han sido invocadas por una autoridad municipal en contra de la autoridad tributaria nacional. No está del todo claro que este principio pueda ser invocado por una autoridad estatal contra otra. En cualquier caso esta cuestión sólo podría abordarse si el apelante pudiera ser «equiparado a los particulares»,<sup>41</sup> en otras palabras, si pudiera ser tratado como si actuara en calidad de o en nombre de, particulares. En mi opinión, ello no es posible en las presentes circunstancias por las razones que explicaré en el punto 32.

31. Es jurisprudencia reiterada que, bajo ciertas condiciones, los justiciables pueden invocar directamente frente a un Estado miembro las disposiciones de una Directiva

41 — Véase sentencia de 17 de octubre de 1989, Ufficio Distrettuale delle Imposte Dirette di Fiorenzuola d'Arda y otros (asuntos acumulados 213/87 y 129/88, Rec. p. 3233), apartado 31.

no aplicadas o incorrectamente aplicadas por un Estado miembro.<sup>42</sup> En el asunto Becker,<sup>43</sup> el Tribunal de Justicia declaró que el apartado 1 de la letra d) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva relativo a la exención de la concesión y la negociación de créditos era de efecto directo no obstante las condiciones establecidas en el inicio del punto B del artículo 13.<sup>44</sup> Según el Tribunal de Justicia:

«Las “condiciones” de referencia están destinadas a garantizar la aplicación correcta y clara de las exenciones. Un Estado miembro no puede basarse, frente a un contribuyente que demuestre que su situación fiscal está comprendida dentro de uno de los tipos de exención previstos en una Directiva, en su propio incumplimiento de la obligación de adoptar las medidas concretas destinadas a permitir la aplicación de la citada exención.

Además [éstas] se refieren a medidas destinadas a evitar todo posible fraude, evasión o abusos. Un Estado miembro que no ha tomado las precauciones necesarias a tal fin

42 — Véanse, en primer lugar, la sentencia de 4 de diciembre de 1974, Van Duyn (41/74, Rec. p. 1337) confirmado en la sentencia de 5 de abril de 1979, Ratti (148/78, Rec. p. 1629) y en varios asuntos posteriores, entre ellos, la sentencia de 14 de julio de 1994, Faccini Dori (C-91/92, Rec. p. I-3325). Este derecho puede ejercitarse «cualquiera que sea la calidad en que éste actúe»; véase la sentencia de 26 de febrero de 1986, Marshall (152/84, Rec. p. 723), apartado 49. Una autoridad tributaria es una clara emanación del Estado en cuanto al efecto directo de las Directivas; véase la sentencia de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53).

43 — *Loc. cit.*, *ibidem*.

44 — Véase el texto del punto B del artículo 13 citado en el punto 2 de las presentes conclusiones.

no puede alegar su propio incumplimiento para negar al contribuyente el derecho a acogerse a una exención que tiene derecho a invocar con arreglo a la Directiva.»<sup>45</sup>

32. No obstante, el principio del efecto directo no es pertinente en el presente caso. El apelante solicita al Tribunal de Justicia que interprete el término «terreno edificable» ante la falta de una definición legal clara. La postura puede distinguirse claramente de la del asunto Becker, ya que la Ley de 1968, a diferencia de la Ley alemana aplicable en el caso citado, da eficacia legal a la exención impuesta por la letra h) del punto B del artículo 13. En el caso de autos, interesa más bien una excepción a la exención, que el Estado miembro no ha definido todavía. Una definición, a este efecto, especificará, remitiéndose al Derecho nacional, los actos legales o administrativos que califican a un terreno de «terreno edificable». Habrá que elegir, por ejemplo, entre los diversos tipos de criterios de urbanización del terreno y de licencias de obras y que resolver situaciones inciertas precisando, por ejemplo, el efecto de las condiciones que le son propios y de los procedimientos de recurso en la medida en que puedan existir. Los Países Bajos no han hecho nada de esto. El Tribunal de Justicia ha declarado por consiguiente que, aunque haya expirado el período de ejecución, una Directiva no ejecutada o ejecutada incorrectamente debe ser suficientemente precisa e incondicional para que los particulares puedan invocar directamente sus disposiciones

ante los tribunales de un Estado miembro.<sup>46</sup> Estimo que el segundo de estos requisitos no se cumple en el presente caso. El margen de discrecionalidad que posee un Estado miembro para elegir criterios de definición es tal que la existencia de esta definición es una condición para la aplicación de la Sexta Directiva a este respecto, aunque se me ocurren casos tan claramente excluidos de una posible definición que no dejan lugar a dudas. No obstante, existe otra razón íntimamente relacionada con este último punto que excluye de forma decisiva el efecto directo en el presente caso. Una deducción obvia del efecto directo de una exención, contenida en la sentencia Becker, es que un particular puede impugnar una definición nacional excesivamente amplia de una excepción a la citada exención. En ese sentido, una definición del concepto de «terreno edificable» tan amplia que incluya los terrenos agrícolas, puede ser impugnada por un particular perjudicado que, ante la inexistencia de exención en el Derecho nacional, intente basarse en el efecto directo de la letra h) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva. Ningún particular ha realizado una alegación semejante en el presente caso. Y lo que es más importante, aunque el apelante pueda ser considerado un particular, los hechos descritos en la resolución de remisión no parecen permitir la admisión de tal alegación. Por razones que explicaré más adelante, las parcelas de terreno vendidas por el apelante constituyen un claro ejemplo de «terreno edificable» a los efectos de la letra b) del apartado 3 del artículo 4 y, por consiguiente, de la excepción contemplada en la letra h) del punto B del artículo 13. No pueden figurar entre los particulares que deben beneficiarse del efecto directo de una disposición no ejecutada

45 — Véase la nota 42, apartados 33 y 34 de la sentencia.

46 — Véanse, por ejemplo, las sentencias Ratti, citada en la nota 42, apartado 23; Becker, citada en la nota 42 y, como más reciente, la sentencia de 19 de noviembre de 1991, Francoovich y otros (asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90, Rec. p. I-5357), apartado 11.

aquellos que *no* se beneficiarían de dicha disposición si se hubiera ejecutado debidamente.

33. Esta conclusión no afecta a la obligación del tribunal nacional de esforzarse, al aplicar la normativa nacional, por interpretar la Ley de 1968 a la luz de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva, como las interpreta el Tribunal de Justicia. En el asunto Von Colson y Kamann, el Tribunal de Justicia declaró que la Directiva «no contiene —por lo que respecta a las sanciones de una posible discriminación— ninguna obligación incondicional y suficientemente precisa que pueda ser invocada por un particular, si las medidas de aplicación no se adoptan en los plazos previstos, con el fin de obtener una reparación determinada conforme a la Directiva, cuando tal consecuencia no está prevista ni permitida por la legislación nacional». <sup>47</sup> No obstante, declara asimismo que: <sup>48</sup>

«[...] la obligación de los Estados miembros, derivada de una Directiva, de alcanzar el resultado previsto por ésta, así como su deber, conforme al artículo 5 del Tratado, de adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de dicha obligación, se impone a todas las autoridades de los Estados miembros, incluidos los órganos jurisdiccionales,

en el ámbito de sus competencias. De ello se deriva que al aplicar el Derecho nacional, y en particular, las disposiciones de una Ley nacional especialmente adoptada para la ejecución de la Directiva 76/207, el órgano jurisdiccional debe interpretar su Derecho nacional a la luz del texto y de la finalidad de la Directiva [...]»

34. Mientras el asunto Von Colson y Kamann se refería a una Directiva que había sido aplicada por el Estado miembro en cuestión, el Tribunal de Justicia resolvió posteriormente en la sentencia Marleasing que la obligación es aplicable incluso allí donde la Directiva no ha sido objeto de aplicación. <sup>49</sup> El Abogado General Sr. Van Gerven consideró en sus conclusiones en el asunto Marleasing que la argumentación en que se basa el principio Von Colson y Kamann, de que los órganos jurisdiccionales están obligados «a perseguir el resultado propuesto por la Directiva con *todas* las medidas apropiadas al efecto que estén a su alcance [...] esto es válido, especialmente, cuando se trata de disposiciones nacionales que [...] tengan relación con el ámbito regulado por la Directiva, aunque hayan sido adoptadas con anterioridad y, por consiguiente, no hayan sido especialmente adoptadas en cumplimiento de la Directiva». <sup>50</sup> Considero, sin embargo, que esta obligación de interpretación no es imperativa hasta el punto de obligar a un órgano jurisdiccional a contravenir los términos de la normativa nacional o a contradecirlos expresamente. La interpretación y aplicación del Derecho nacional siguen siendo competencia de los órganos jurisdiccionales nacionales. Según el Tribunal de Justicia, su

47 — Sentencia de 10 de abril de 1984 (14/83, Rec. p. 1891), apartado 27.

48 — *Ibid.*, apartado 26.

49 — Sentencia de 13 de noviembre de 1990, (C-106/89, Rec. p. I-4135).

50 — *Ibidem*, punto 9 de las conclusiones (en subrayado es del original).

obligación está, pues, «limitada por los principios generales del Derecho que forman parte del Derecho comunitario, especialmente el principio de la seguridad jurídica y de la irretroactividad». <sup>51</sup> Como ha declarado el Tribunal de Justicia en la sentencia Von Colson y Kamann, el órgano jurisdiccional nacional está vinculado por esta obligación «en tanto en cuanto que su Derecho nacional le conceda un margen de apreciación». <sup>52</sup>

35. La Ley de 1968 es anterior a la Sexta Directiva y, por consiguiente, su objeto no era la aplicación de esta última. No obstante, el Tribunal de Justicia observará que se ha adoptado una decisión expresa a fin de mantenerla dentro del Código, pero de permitir a los tribunales adaptarla con vistas a la aplicación de la Sexta Directiva. Considero que esta situación se sitúa entre Von Colson y Kamann y Marleasing, y que en todo caso, parece exigir una interpretación de la Ley de 1968 acorde con la Sexta Directiva. En efecto, la apelante desea que se dé una definición del concepto de «terreno edificable» que le permita invocar el derecho a la exención del IVA de las entregas de terrenos. Sin esta exención, las entregas mencionadas estarían sujetas al impuesto. Para reformular el argumento que he expuesto en el punto 32 de las presentes conclusiones, si el asunto Becker hubiera versado sobre entregas de

terrenos y no sobre operaciones de negociación y de concesión de créditos, y si se hubiera acreditado que los terrenos eran terrenos edificables, es evidente que la parte demandante no habría podido basarse en el efecto directo. En el asunto de autos, se trata de una Ley neerlandesa que los órganos jurisdiccionales de ese país interpretan en el ejercicio de una facultad discrecional concedida a los Estados miembros de definir el concepto de «terreno edificable». Considero imperativo que dicha Ley sea interpretada con la intención de conciliarla con la letra y el espíritu de la Sexta Directiva. Para decirlo sencillamente, ante la ausencia de otra definición legal en el Derecho neerlandés, el concepto de «bien inmueble transformado» debe interpretarse como si excluyera los «terrenos edificables» de la exención del IVA y como si los terrenos edificables que han quedado excluidos fueran definidos dentro de los límites permitidos por la Sexta Directiva. En realidad, la definición del Derecho neerlandés, sea considerada expresa o implícita, excluye totalmente del ámbito de aplicación del IVA a los terrenos edificables no urbanizados.

#### *Núcleo de las cuestiones*

36. Los terrenos edificables, sea cual fuere su definición, no están comprendidos en la exención obligatoria establecida por la letra h) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva. Pero, ¿qué es un terreno edificable? La respuesta a esta cuestión se halla en

51 — Véase la sentencia de 8 de octubre de 1987, *Kolpinghuis Nijmegen* (80/86, Rec. p. 3969), apartado 13. Refiriéndose a la sentencia de 11 de junio de 1987, *Pretore di Salò* (14/86, Rec. p. 2545), el Tribunal de Justicia indicó que esta obligación de interpretación no podía imponer a un órgano jurisdiccional nacional la obligación de interpretar su Derecho interno de una manera que puede agravar la responsabilidad penal de las personas que infringen las disposiciones de la Directiva de que se trata. Es posible que una limitación similar restringiera la aplicación retroactiva de la interpretación que hubiera hecho un tribunal nacional de una ley fiscal interna que permite una exención del IVA de conformidad con la exención concordante de la Sexta Directiva cuando esta aplicación armonizada aumentara las eventuales deudas tributarias de los contribuyentes afectados.

52 — Véase la nota 47 *supra*, apartado 28.

la letra b) del apartado 3 del artículo 4 que define este concepto. El hecho de que esta definición esté accidentalmente incluida en el artículo 4 no puede tener influencia sobre su contenido. Los términos de la letra b) del apartado 3 del artículo 4 son muy simples: *serán considerados* como «terrenos edificables» los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros (el subrayado y las comillas son míos). El Tribunal de Justicia ha considerado siempre que el alcance del sistema comunitario uniforme del IVA es muy amplio y engloba todas las actividades económicas «las propias de fabricante, de un comerciante o de un prestatario de servicios». <sup>53</sup> Por lo que se refiere al régimen de exenciones establecido por la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado que «resulta de su undécimo considerando que estas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que [...] deben situarse en el contexto general del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido establecido por la Sexta Directiva». <sup>54</sup> En otras palabras, las exenciones obligatorias son un concepto de Derecho comunitario y cualquier excepción a estas exenciones debe ser interpretado en consecuencia.

37. El Tribunal de Justicia deduce de ello que «los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el Impuesto sobre el Volumen de Negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto

pasivo». <sup>55</sup> Este principio y su consecuencia natural, esto es, que las excepciones a la citada exención deben ser interpretadas *en sentido amplio*, <sup>56</sup> son los únicos puntos en que están de acuerdo todas las partes que, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia en el presente caso. Por mi parte, estimo que estos principios generales deben regir también la interpretación de las disposiciones de que se trata.

i) Facultad discrecional de los Estados miembros.

38. Parece ser, a la luz de las observaciones del apelante y del Gobierno neerlandés, que para determinar el significado del concepto de «terrenos edificables», hay que definir, en particular, el alcance de la facultad discrecional de los Estados miembros. El artículo 13 de la Sexta Directiva enuncia dos categorías de exenciones obligatorias del IVA. Mientras que tanto el punto A del artículo 13 como el punto B del artículo 13 exigen a los Estados miembros que establezcan condiciones claras a fin de asegurar «la aplicación

55 — Véase la sentencia *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, antes citada, apartado 13. Véase, como ejemplo, la reciente confirmación de este principio en la sentencia de 11 de agosto de 1995, *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, Rec. p. I-2341), apartado 19.

56 — Véase, como ejemplo, la sentencia *Henriksen*, citada en la nota 28, en la que el Tribunal de Justicia declaró que «la frase "de [...] los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos" introduce una excepción de la exención prevista por dicha norma para el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles. Por tanto, dicha norma sitúa las operaciones que contempla bajo el régimen general de la Directiva, que tiende a someter al impuesto todas las operaciones impondibles, salvo las excepciones expresamente establecidas. Por consiguiente, esta norma no puede ser objeto de una interpretación restrictiva, en el sentido de que únicamente las áreas de estacionamiento al aire libre, con exclusión de los garages cerrados, podrían entrar dentro de su ámbito de aplicación» (apartado 12).

53 — Véanse las sentencias de 26 de marzo de 1987, *Comisión/Países Bajos* (235/85, Rec. p. 1471), apartado 7, y *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, véase nota 27, apartado 10.

54 — Sentencia *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, *loc. cit. ibidem*, apartado 11.

correcta y simple» de estas exenciones, se deduce claramente de la sentencia Becker que la exención debe ser suficientemente precisa e incondicional para poder conferir derechos a los particulares. No obstante, un número considerable de las excepciones enumeradas tanto en el punto A del artículo 13 como en el punto B del artículo 13 implican una cierta forma de reconocimiento por los Estados miembros de que se refieren a una agrupación o a un organismo. En ciertos casos, el texto emplea la expresión «definidos como tales por el Estado miembro de que se trate» o «definidos como tales por los Estados miembros». En el caso de excepciones al «arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles» [letra b) del punto B del artículo 13], los Estados miembros «podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos». La letra f) del punto B del artículo 13 establece una exención para «las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembros». Resulta de estas disposiciones que el papel del Estado miembro es, sin ambigüedad alguna, el de limitar el ámbito de aplicación de la exención con arreglo a las disposiciones generales de la Sexta Directiva.<sup>57</sup> La facultad de definir que la letra b) del apartado 3 del artículo 4 confiere a los Estados miembros no es más que la facultad de definir el tenor de la *excepción* a la exención. No veo razón para tratarlo de forma diferente a las otras facultades de definir previstas por el artículo 13. Tanto su naturaleza como los términos en que está formulada, sugieren que debe interpretarse de forma que permita dar un efecto amplio a la definición de «terreno edificable» y, en especial, de manera que los Estados miembros no puedan dejar de definir el concepto de «terreno no urbanizado» al ejercer esta facultad.

39. La especificidad de las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional, en particular la prolijidad de la cuestión II, sugiere que la utilización del concepto de bien inmueble transformado, para determinar la aplicación del IVA a las entregas de terrenos en los Países Bajos, suscita inevitablemente una discusión sobre la naturaleza y la importancia de las obras de urbanización especiales que determinan que los terrenos entren en el ámbito de aplicación del impuesto. Este enfoque me parece, a primera vista, difícil de conciliar con la simple formulación simple de la letra b) del apartado 3 del artículo 4 según la cual «serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros» (el subrayado es mío). No obstante, el acento puesto en las obras de transformación o de urbanización impregna la afirmación del apelante que sostiene que sólo las entregas de terrenos urbanizados pueden estar comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la letra b) del apartado 3 del artículo 4, y que los terrenos no edificados están exentos del pago del IVA a menos que la Administración pueda acreditar que han sido urbanizados; en otras palabras, afirma que el terreno debe destinarse a la construcción de uno o de varios edificios y haber sido urbanizado a tal fin mediante la realización de importantes obras de infraestructura que redunden exclusivamente en provecho del mismo. En respuesta a una cuestión que se le había planteado en la vista, el Agente del Gobierno neerlandés respondió que la facultad discrecional que poseen los Estados miembros de definir el concepto de «terreno edificable» les permite, a su juicio, excluir de esta definición todos los terrenos edificables no urbanizados. Esta interpretación disyuntiva de la letra b) del apartado 3 del artículo 4 significa que los terrenos edificables no urbanizados estarán siempre exentos del pago del IVA.

57 — Véase la sentencia de 5 de mayo de 1994, Glawe (C-38/93, Rec. p. I-1679) y, en particular, las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs, puntos 8 a 13.

40. No creo que los Estados miembros puedan excluir, al dar la definición de que se trata, una categoría de terrenos edificables que está comprendida en la definición de este término contenida en la Sexta Directiva. Los Estados miembros tienen la obligación de definir como «terrenos edificables» tanto los terrenos no urbanizados como los urbanizados.<sup>58</sup> Seis versiones lingüísticas del texto eran auténticas en el momento en que fue adoptada la Sexta Directiva. Nada, a mi juicio, en estas distintas versiones lingüísticas aboga en favor de una interpretación disyuntiva.<sup>59</sup> Por ello estoy convencido de que la única interpretación de la letra b) del apartado 3 del artículo 4 conforme con el sentido habitual de las palabras utilizadas, con la exigencia de una interpretación amplia y, por consiguiente, con el objetivo comunitario que subyace a este disposición es que los Estados miembros están obligados a adoptar, tanto para el concepto de terreno no urbanizado como para el de terreno urbanizado,

una definición que incluya tanto a uno como a otro en el concepto de «terreno edificable».

## ii) Definición de «terreno edificable»

41. El apelante y el Gobierno neerlandés no están de acuerdo con la Comisión sobre los criterios que deben aplicarse para definir el concepto de «terreno edificable». El Gobierno neerlandés alega que la Comisión insiste equivocadamente sobre la intención de las partes en el momento de la venta y que este enfoque podría conducir a que terrenos en los que se han realizado obras de urbanización de tipo técnico queden excluidos del concepto de «terreno edificable»; esto significa que quedarían excluidos terrenos en los que se han efectuado obras de urbanización específicas pero que no están calificados de terrenos edificables en los planes de urbanización del suelo. Tengo la impresión de que estos temores carecen de fundamento. Si he comprendido bien, la Comisión ha propuesto como principio rector la condición de que los terrenos estén destinados a la construcción. Esta solución implica, en mi opinión, la adopción de criterios objetivos para la aplicación de este principio. Por consiguiente, la tarea de elaborar las definiciones necesarias corresponderá siempre a los Estados miembros.

42. El enfoque de la Comisión me parece más satisfactorio en lo que se refiere a la búsqueda de una definición del concepto de «terreno edificable». Paradójicamente, el Gobierno neerlandés alega haber ejercido su facultad discrecional de dar esta definición no dándola sino permitiendo a los órganos jurisdiccionales neerlandeses interpretar un concepto preexistente cuyo objeto no es definir el concepto de «terreno edificable». Toda definición del alcance de la exención que reúna los requisitos del punto B del artículo 13 debería al menos tener la virtud de la

58 — Para justificar una interpretación contraria (y, por consiguiente, más restrictiva), el texto debería, a mi juicio, haber indicado la existencia de la opción suplementaria, por ejemplo, de la siguiente forma: «Serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados *que no sean* terrenos no urbanizados que se definan como tales por los Estados miembros.» Los términos en que está redactada la disposición de la letra b) del apartado 3 del artículo 4 no contienen ningún elemento que indique que la referencia que hace tanto a los terrenos no urbanizados como a los urbanizados debería interpretarse en un sentido que no fuera conjuntivo.

59 — Las formulaciones son las siguientes: (inglés) «“Building land” shall mean any *unimproved or improved* land defined as such by the Member States»; (alemán) «Als Baugrundstücke gelten *erschlossene oder unerschlossene* Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten»; (italiano) «Si considerano terreni edificabili i terreni, *attrezzati o no*, definiti tali dagli Stati membri»; (danés) «“ved byggegrunde” forstàs grunde, *hvad enten* de er byggedonet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne (el subrayado es mío)». Todas estas formulaciones engloban de forma manifiesta todos los aspectos del concepto de «terreno edificable» que los Estados miembros deben definir. Únicamente el texto neerlandés puede resultar elíptico en este punto. Su redacción es la siguiente: «Als bouwterreinen worden beschouwd de door de Lid-Staten als zodanig omschreven *all dan niet* bouwrijp gemaakte terreinen.» Parece que el uso de la expresión «*all dan niet*» puede implicar una elección que, en inglés se expresaría mediante «whether or not» (sean [...] o no) o también mediante «one or the other» (bien [...] bien [...]), pero no pienso que el hecho de que esta posibilidad aparezca en una versión lingüística pueda tener influencia en la adopción de un concepto comunitario común de «terreno edificable» que sea conforme con el objetivo de la Sexta Directiva y con las otras versiones lingüísticas.

claridad. Hay que reconocer, no obstante, que es manifiesto que en su estado actual, la legislación neerlandesa no posee esta virtud. Uno de los efectos de una definición clara y satisfactoria es el de evitar los procedimientos prejudiciales como el que nos ocupa. El hecho de que en una de sus sentencias más recientes, que ha sido citada ante el Tribunal de Justicia, el Hoge Raad parezca expresar serias dudas respecto de la compatibilidad de la Ley de 1968 con la Sexta Directiva me parece especialmente revelador.<sup>60</sup> Comparto estas dudas. Como he indicado con anterioridad, la definición del concepto de «terreno edificable» utilizada con más frecuencia en Derecho neerlandés excluye absolutamente todos los terrenos edificables no urbanizados, hecho que considero inaceptable. En mi opinión, admitir la alegación del Gobierno neerlandés tendría además la consecuencia de que, como ha ocurrido en el presente caso, los órganos jurisdiccionales neerlandeses estimarían cada vez más necesario plantear cuestiones al Tribunal de Justicia para que interprete el concepto de terrenos edificables «urbanizados» refiriéndose, en cada caso, a las modificaciones potencialmente ilimitadas de su naturaleza y a la amplitud de las obras de urbanización.

43. Mi propuesta de incluir los terrenos no urbanizados en toda definición del concepto de «terreno edificable» tiene la ventaja suplementaria de ofrecer una solución rápida al problema descrito en el punto anterior. Si los terrenos pueden describirse como «terrenos edificables» aunque no hayan sido urbanizados, la amplitud de las eventuales obras de parcelación o de instalación de servicios, es decir, la importancia de la «urbanización», es irrelevante. Desde el momento en que un

terreno se convierte en terreno edificable aunque no esté urbanizado, lo sigue siendo en todas las etapas de urbanización. Ello no significa, por supuesto, que la urbanización de un terreno baste para convertir a éste en terreno edificable. Nadie ignora que determinados promotores realizan, inocente o intencionadamente, obras de urbanización en terrenos sin que exista un plan legal o permiso de parcelación, sea porque prevén una modificación de la calificación del terreno o del plan de urbanismo, sea porque esperan con ello adelantarse a la decisión de una autoridad pública. Estimo que este comportamiento, que infringe las leyes o disposiciones reglamentarias nacionales, no puede por sí sólo transformar un terreno en terreno edificable.

44. Esto no resuelve el problema que aquí se plantea, que es el de proporcionar los elementos que permitan dar con una definición satisfactoria del concepto de «terreno edificable» cuando un Estado miembro se ha abstenido de hacerlo. Antes de abordarlo, quiero hacer una breve digresión y explorar las implicaciones y la posibilidad de realizar en la práctica la propuesta del Gobierno neerlandés.

45. En primer lugar, aceptar esta propuesta implicaría, como he dicho ya, que el Tribunal de Justicia seguiría recibiendo cuestiones prejudiciales, repetitivas y cada vez más sutiles, sobre esta materia. Al definir tácitamente los «terrenos edificables» como terrenos urbanizados, las autoridades neerlandesas no han intentado responder a la cuestión de fondo, que es ¿qué es un terreno urbanizado?

60 — Véase la nota 25 *supra*.

46. En segundo lugar, es muy difícil establecer criterios, como los que se pide al Tribunal de Justicia que proporcione en el presente caso, que permitan realizar un juicio objetivo basado en el tipo o la importancia de las obras especiales realizadas o en la distinción que podría hacerse entre las obras que sólo tienen la finalidad de preparar un terreno específico para una construcción ulterior, por una parte, y las obras de infraestructura destinadas a facilitar una construcción futura. Suponiendo que esta distinción sea pertinente, no comprendo en qué medida el hecho de que las obras de infraestructura como la construcción de carreteras, de alcantarillado y de canalización sólo se realicen en los alrededores del terreno o se sitúen físicamente en o sobre éste puede cambiar algo ya que las citadas obras de infraestructura pueden aumentar su utilidad como terreno edificable. Sería absurdo considerarlo terreno edificable cuando una canalización penetra un metro en el terreno y negarle esta calificación si la canalización se detiene en el límite. El Gobierno neerlandés, que parece percibir tal distinción sin dar una definición de la misma, prefiere concluir que el Tribunal de Justicia puede elegir en la lista que se acompaña a la segunda cuestión del órgano jurisdiccional nacional. El apelante, por su parte, sostiene que las obras deben ser importantes para que el terreno pueda considerarse urbanizado pero no facilita al Tribunal de Justicia ningún criterio que le permita definir este concepto vago. Se remite a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Van Dijk's Boekhuis<sup>61</sup> para apoyar la tesis de que es necesario que se hayan realizado obras que modifiquen claramente la naturaleza del terreno para poder calificarlo de «terreno edificable». Cabe preguntarse si dicho asunto es pertinente en el presente caso. Aquél versaba sobre la cuestión de si la realización de reparaciones importantes en libros deteriorados podía considerarse fabricación o montaje de un

bien mueble a efectos de la letra a) del apartado 5 del artículo 5 de la Sexta Directiva o bien si esta reparación no podía considerarse comprendida en el concepto de «prestación de servicios». El Tribunal de Justicia estimó que este asunto exigía una interpretación que permitiera mantener una base imponible uniforme en la aplicación de la Sexta Directiva. Consideró, por tanto, que el significado atribuido habitualmente a la palabra «fabricar» podía ser utilizado. Según el Tribunal de Justicia, «[...] la fabricación implica la idea de creación de un bien que no existía anteriormente. Esto permite afirmar que sólo existe trabajo por encargo si un empresario obtiene un bien nuevo a partir de materiales que el cliente le ha proporcionado». <sup>62</sup> A menos que la exigencia de un bien nuevo deba considerarse como un principio de alcance general, como sostiene el apelante, no veo qué aplicación directa, aparte de la simple ilustración, puede tener esta sentencia del Tribunal de Justicia para la interpretación del concepto de «terreno edificable urbanizado».

47. Creo que el único medio de llegar a una definición de «terreno edificable» que englobe adecuadamente el concepto de terreno edificable no urbanizado es tomar como punto de partida el enfoque que la Comisión ha formulado en sus observaciones. Estimo que la Comisión ha observado acertadamente que las intenciones subjetivas y privadas que llevan a las partes a una transacción en el momento de la entrega del terreno no pueden ser decisivas sino que el criterio crucial debería ser más bien el de si se puede decir objetivamente, con arreglo al sistema de Derecho público vigente en el Estado miembro de que se trate, que, en principio, puede

61 — Véase la nota 21 *supra*.

62 — *Ibidem*, apartados 20 y 21 *supra*.

construirse en el terreno entregado. Coincidió con la Comisión en que, en muchos casos, para que un terreno se convierta en «terreno edificable» a efectos de la Sexta Directiva, bastaría con calificarlo como tal en un plan de urbanismo oficial y abierto al público. En todo caso, considero que exigir que un terreno haya obtenido una licencia de obras individual, en la que se designen construcciones específicas, para poder calificarlo de terreno edificable representaría un obstáculo de una gravedad desproporcionada. Es posible, sin embargo, que este sistema de planes de urbanización del suelo no exista en ciertos Estados miembros o en partes de Estados miembros, en cuyo caso un permiso de obras individual sería el único medio de discernir la calificación dada públicamente a un terreno edificable.

48. Corresponde a cada Estado miembro exponer claramente la naturaleza y amplitud de los actos de Derecho público que determinarán el proceso por el cual los terrenos que anteriormente no estaban calificados como terrenos edificables adquirirán dicho estatuto. Se observará, por ejemplo, que para que los Estados miembros definan el concepto de «profesiones médicas y sanitarias» a efectos de la letra c) del apartado 1 del punto A del artículo 13, se exige este mismo procedimiento. Además, la facultad discrecional de los Estados miembros no se limita a esta enumeración sino que incluye, con arreglo al punto B del artículo 13, *in initio*, la obligación de establecer normas para asegurar la aplicación correcta y simple de la exención y de

evitar «todo posible fraude, evasión o abusos». Todo esto sigue sometido a la facultad discrecional de las autoridades nacionales. Para atenerse al objetivo subyacente a la exención, debería dejarse el ejercicio de esta facultad a los Estados miembros, sin perjuicio de un posible control jurisdiccional.

49. Como es lógico, cuando un Estado miembro se abstenga de emprender una acción de la naturaleza descrita en el punto anterior, el Tribunal de Justicia deberá aportar al órgano jurisdiccional nacional una interpretación de la letra h) del punto B del artículo 13 y de la letra b) del apartado 3 del artículo 4, interpretación que permitirá a éste decidir si las parcelas objeto de litigio son parcelas de «terreno edificable» a efectos de la Sexta Directiva. El Tribunal de Justicia tiene el deber de asistir al órgano jurisdiccional nacional en la solución del asunto de que conoce. Este último debe tener en cuenta las exigencias de la Sexta Directiva y los hechos del asunto, incluidos todos los aspectos pertinentes del Derecho nacional, como el requisito de la seguridad jurídica.<sup>63</sup>

50. Estimo que los hechos siguientes, descritos en la resolución de remisión, constituyen

63 — Véase el punto 34 de estas conclusiones.

una base suficientemente clara para adoptar una decisión en el presente asunto:

edificable», sino que en él se han realizado obras importantes para dotarlo de una infraestructura en el propio terreno o en los alrededores de éste.

i) la apelante entregó varios terrenos no edificados, pero destinados a la construcción (las parcelas);

ii) todas las parcelas están situadas en un terreno que en otro tiempo era terreno agrícola pero que en la actualidad figura en un plan de urbanización. Antes de la entrega de las parcelas, se procedió, a instancias del apelante, a la ejecución de un plan de urbanización del suelo aplicable a las parcelas y, bajo las órdenes de las diferentes empresas de servicios públicos, se realizó un tendido de cables para la instalación de una antena colectiva, las conexiones de teléfono y las canalizaciones principales para el suministro de gas, agua y electricidad (las conexiones). En el presente caso, por «ejecución de un plan de urbanización del suelo», se entiende la excavación de cunetas, la instalación de una red de alcantarillado y la construcción de calles (para facilitar las obras de construcción), así como la realización de otras obras. Las conexiones se realizan mediante la excavación de una zanja en la que se colocan las canalizaciones y que se rellena después con la tierra extraída;

iii) todas las parcelas están situadas en calles que sólo existen en el plan.

52. Estimo que el Tribunal de Justicia debería responder a las cuestiones del Juez nacional proporcionándole los criterios rectores esenciales siguientes:

a) si un terreno es calificado de «terreno edificable» en un plan de urbanismo oficial, ello basta para incluirlo en la definición contenida en la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva, esté urbanizado o no;

b) las obras de infraestructura útiles para la parcelación del terreno no tienen que situarse físicamente en el propio terreno para contribuir a transformarlo en terreno edificable;

c) es irrelevante el tipo de obras de urbanización específicas antes enumeradas que se haya efectuado; la cuestión de si un terreno debe considerarse «terreno edificable urbanizado» debe analizarse a la luz de su destino.

51. Es evidente que el terreno de que se trata no sólo ha sido calificado de «terreno

## V. Conclusión

53. Por consiguiente, considero que procede responder a las cuestiones planteadas por el Gerechtshof te Leeuwarden que:

- «1) La expresión “terreno edificable” que figura en la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que engloba tanto los terrenos urbanizados como los no urbanizados. Por “terreno edificable” no puede entenderse únicamente los terrenos en los que se han realizado obras de infraestructura que redundan exclusivamente en provecho del mismo.
- 2) La expresión “terreno edificable” se refiere a los terrenos oficialmente designados o inscritos como tales en los planes de urbanismo del suelo o, en su defecto, a los terrenos en los que se ha autorizado legalmente la construcción de edificios mediante licencias de obras concedidas de conformidad con las leyes del Estado miembro de que se trata.
- 3) El órgano jurisdiccional nacional, en la medida en que ello sea razonablemente posible, debe interpretar su normativa nacional a la luz de los términos y de la finalidad de la definición del concepto de “terreno edificable” contenida en la letra b) del apartado 3 del artículo 4 y en el punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva.
- 4) Cuando interpretan el concepto de “terreno edificable”, los órganos jurisdiccionales nacionales no están obligados a efectuar una elección entre obras de urbanización como las enumeradas en la cuestión II, planteada por el Juez de remisión.»